

0-793553

На правах рукописи  
ББК: 65.261.3-28  
А72

**Антипова Татьяна Валентиновна**

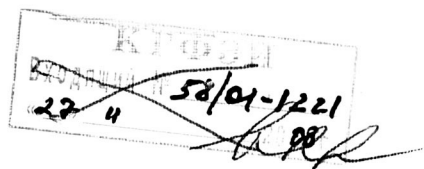
**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА  
ПОЛУЧАТЕЛЕЙ ФЕДЕРАЛЬНЫХ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ**

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Москва - 2008



Работа выполнена на кафедре «Экономический анализ и аудит» ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации».

Научный консультант	доктор экономических наук, профессор <b>Мельник Маргарита Викторовна</b>
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, профессор <b>Овсийчук Мария Федоровна</b>  доктор экономических наук, доцент <b>Рожкова Надежда Константиновна</b>  доктор экономических наук, профессор <b>Скачко Галина Александровна</b>
Ведущая организация	<b>Государственное научное учреждение «Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной Палаты Российской Федерации»</b>

Защита диссертации состоится «17» декабря 2008 г. в 10-00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.03 при ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г.Москва, Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г.Москва, Ленинградский пр., д.49, к. 203.

Автореферат разослан «11» ноября 2008 г. и размещен на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования Российской Федерации: [www.vak.ed.gov.ru](http://www.vak.ed.gov.ru).

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690406

Ученый секретарь совета,  
канд. экон. наук, доцент

О.Ю. Городецкая

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

*Актуальность темы исследования.* Контроль за использованием средств федерального бюджета является в настоящее время одной из основных задач совершенствования государственного управления. Это, прежде всего, связано со значительным увеличением объемов и разнообразием форм использования бюджетного финансирования и укреплением демократических основ управления. Во всем мире общество в лице налогоплательщиков стремится контролировать рациональность использования средств бюджета. Этим объясняется то внимание, которое во всех странах и в международных организациях уделяется развитию контроля в общественном секторе, где используются бюджетные средства. В последние годы многое сделано для совершенствования методологии финансовой отчетности в общественном секторе, организации учета и контроля за рациональным использованием общественных ресурсов.

Значительное влияние на развитие новых видов государственного финансового контроля и аудита в России оказывают мировой опыт, методология и практика Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ), материалы и документы специальных семинаров и конгрессов по проблемам аудита эффективности, проводимых ЕВРОСАИ<sup>1</sup>, АЗОСАИ<sup>2</sup> и др. В 2007 году Международный комитет по разработке стандартов финансовой отчетности утвердил 26 специальных стандартов финансовой отчетности общественного сектора. Методы контроля за использованием бюджетных средств регламентированы стандартами ИНТОСАИ, которые постоянно совершенствуются. Однако многие вопросы остаются неурегулированными и требуют научной проработки.

В России с 2004 года начата бюджетная реформа, основной целью которой является создание бюджетного механизма, ориентированного на результат, когда объем финансирования зависит от эффективности деятельно-

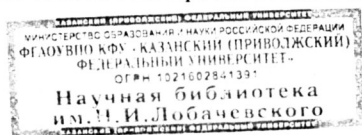
<sup>1</sup> Европейская организация Высших органов аудита.

<sup>2</sup> Азиатская организация Высших органов аудита.

сти участников бюджетного процесса. В ходе реформы введена новая система бюджетного учета, приближенная к международным стандартам, интегрированная с бюджетной классификацией и призванная обеспечить прозрачность бюджетной отчетности. Одновременно проводится большая работа по усилению контроля за использованием бюджетных средств со стороны Счетной палаты РФ, Росфиннадзора, финансово-надзорных органов, аудиторских организаций.

Актуальность этих проблем постоянно возрастает в связи реализацией социальных программ, на которые выделяется большой объем бюджетных средств, направленных не только в учреждения общественного сектора, но и в некоммерческие организации, специализированные коммерческие организации, которые либо непосредственно участвуют в реализации социальных программ либо являются подрядчиками организаций, на которые возложена задача по реализации программ. Такая ситуация существенно расширяет объекты государственного финансового контроля и требует новых подходов к его организации, формам и методам.

Традиционно государственный финансовый контроль ориентирован на соблюдение целевой направленности выделяемых бюджетных средств. Новой тенденцией в организации контроля стала оценка результативности использования средств, выделяемым бюджетополучателям, т.е. развитие аудита эффективности. Новые задачи и направления государственного финансового контроля требуют перестройки всей работы субъектов контрольной деятельности, изменения методик проведения контрольных мероприятий и реформирования организационных структур. Вместе с тем именно такие изменения смогут повысить эффективность российской системы государственного финансового контроля, способствовать формированию в стране института государственного аудита с учетом современных международных требований. Эффективное использование возможностей государственного аудита может обеспечить совершенствование работы органов власти в интересах общества.





Государственный аудит предполагает введение требований по формированию мнения государственного контролера (аудитора) в отношении достоверности финансовой отчетности получателей бюджетных средств. Это обуславливает необходимость внедрения аудита в практику деятельности органов, входящих в российскую систему государственного финансового контроля, совершенствования его методологии и углубления контактов с независимыми аудиторскими организациями.

Опыт становления и развития российского аудита показал, что существующие средства и методы не учитывают специфику бюджетного процесса и не могут быть в полной мере применимы к государственному аудиту получателей федеральных бюджетных средств. Необходима разработка методологии проверок получателей бюджетных средств с учетом имеющегося международного опыта, адаптированного к российским реалиям.

***Степень разработанности темы.*** Вопросы финансового контроля активно освещались в научной литературе как советского, так и постсоветского периода. Но при переводе бюджетного процесса в России от "управления бюджетными ресурсами (затратами)" на "управление результатами" требуется переосмысление теории и методологии финансового контроля.

Теоретико-методологические, правовые и методологические проблемы финансового контроля нашли отражение в работах Белобжецкого И.А., Бурцева В.В., Быстрякова А.Я., Володина С.А., Данилевского Ю.А., Жукова В.А., Князева В.Г., Овсянникова А.Л., Панскова В.Г., Погосьяна Н.Д., Мезенцевой Т.М., Опенышева С.П., Павловой Л.П., Родионовой В.М., Романовского М.В., Шохина А.Н. и др.

Теория финансового контроля в условиях рыночной экономики существенно обогащалась с развитием аудита как независимого контроля над деятельностью коммерческих организаций. Большой вклад в развитие методологии и практики аудита внесли зарубежные ученые Р. Адамс, Д.К. Робертсон, А. Аренс, Дж. Лоббек, Д.Р. Кармайкл и другие. Активно развиваются методологические и методические аспекты аудита в работе российских авторов

С.Б. Барнгольд, Р.П. Булыги, О.В. Голосова, Е.М. Гутцайта, Ю.А. Данилевского, Н.Т. Лабынцева, М.В. Мельник, Е.В. Негашева, М.Ф. Овсяйчук, Н.К. Рожковой, В.И. Подольского, Н.А. Ремизова, Г.А. Скачко, В.В. Скобары, В.П. Суйца, А.А. Терехова, С.М. Шапигузова, А.Д. Шеремета и многие других ученых.

Стали появляться работы, посвященные непосредственно государственному аудиту. Отсутствие единой точки зрения на сущность государственного аудита, различное ее толкование вызывает проблемы при оценке качества и формировании методик проведения аудиторских проверок отдельных хозяйственных операций. Методологические и методические вопросы государственного аудита до сих пор в недостаточной степени представлены в литературе, хотя и отражены в работах Воронина Ю.М., Ивановой Е.И., Рябухина С.Н., Саунина А.Н., Степашина С.В., Столярова Н.С., Шлейникова В.И. и др.

В частности, требует совершенствования понятийный аппарат государственного аудита, в публикациях имеется множество терминологических разночтений. Усугубляется проблема еще и тем, что до сих пор не принят закон «О государственном финансовом контроле», в котором должны быть определены основные понятия, регламентирующие процесс контроля над движением бюджетных потоков. В теоретическом осмыслении нуждается определение сектора экономики, к которому относятся получатели бюджетных средств. В российской законодательной базе отсутствуют исчерпывающие определения таких понятий как: «общественный сектор», «бюджетные средства», «государственный аудит», «нецелевое использование бюджетных средств», «финансовые нарушения» и др.

Необходимость разработки теории государственного аудита, отвечающей современным условиям развития бюджетного процесса, практическая востребованность его научного обоснования и в то же время отсутствие целостной научно-обоснованной методологии, неразработанность ряда прин-

ципиальных вопросов, методик проверок обусловили выбор темы диссертации, ее цель и задачи.

***Цель и задачи исследования.*** Целью исследования является развитие теории и методологии государственного аудита распределения и использования бюджетных средств их получателями, позволяющих формировать методики аудиторских проверок достоверности отчетности и уровня эффективности (результативности) использования бюджетных средств. Для реализации поставленной цели в диссертации поставлены следующие подцели и задачи:

Подцель 1. Разработать концепцию государственного аудита получателей федерального бюджетных средств. Для этого:

- проанализировать порядок реализации бюджетного процесса в РФ и тенденции его совершенствования;
- уточнить понятийный аппарат государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств;
- разработать классификацию объектов государственного аудита;
- сформировать модель финансирования бюджетополучателей.
- сформулировать концепцию государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств, предлагаемую для нормативного утверждения.

Подцель 2. Разработать организационно-методические основы проведения государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств:

- разработать сетевую модель управления процессом государственного аудита, учитывающую фактор времени при выполнении контрольных мероприятий;
- сформировать общую методику проверки получателей федеральных бюджетных средств и методику аудита эффективности бюджетополучателей.

Подцель 3. Обосновать методологическую базу для проведения аудита эффективности бюджетополучателей:

- разработать систему показателей эффективности деятельности бюджетополучателей и сформировать на ее основе модель оценки эффективности деятельности бюджетополучателей;

- классифицировать финансовые нарушения, выявляемые в процессе проведения государственного аудита.

**Объект исследования.** Объектом исследования являются процессы распределения федеральных бюджетных средств и контроля за их использованием.

**Предмет исследования.** Предметом исследования выступает теория, методология и организация государственного аудита распределения и использования бюджетных средств бюджетополучателями.

**Теоретической и методологической базой исследования** являются теоретические положения фундаментальных концепций финансового контроля, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, системный анализ регулирования государственного финансового контроля на основе изучения законодательных актов, указов Президента Российской Федерации, постановлений Правительства, нормативно-методических и инструктивных документов, зарубежные стандарты по регулированию государственного аудита, материалы международных организаций.

При проведении исследования использовались официальные доступные для широкой общественности материалы Министерства финансов РФ, Счетной палаты РФ, Росфиннадзора, контрольно-счетных и финансовых органов субъектов федерации, аудиторских организаций. Автор опиралась на положения, изложенные в научной литературе по финансовому контролю, аудиту, бюджетному бухгалтерскому учету российских и зарубежных авторов. При исследовании использовались общенаучные методы познания и специальные приемы обработки данных: сравнение, группировка, классификация, синтез, системный подход, обобщение и систематизации, логического моделирования.

**Область исследования.** Исследование выполнено в рамках п. 1.3. Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов; п. 2.1. Методология и технология аудита, п. 2.4. Методология разработки программ аудита и плана проверок Паспорта специальностей ВАК (экономические науки) по специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика.

**Научная новизна** исследования состоит в решении научной проблемы разработки теории и методологии государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств.

*Основные научные результаты исследования* состоят в следующем.

1. На основе анализа бюджетного процесса предложена схема мониторинга бюджетных потоков, позволяющая сформировать информационную составляющую государственного аудита, и выявлены пробелы в нормативно-правовом регулировании контроля исполнения федерального бюджета.

2. Уточнен понятийный аппарат государственного аудита получателей бюджетных средств по следующим позициям: «бюджетные средства» и «операция с бюджетными средствами»; «поток бюджетных средств», «получатели бюджетных средств»; «государственный аудит»; «финансовые нарушения».

3. Предложена классификация объектов государственного аудита с учетом их организационно-правовых форм, соответствующая разделению деятельности государства на сектора экономики, принятому в международной практике.

4. Сформирована модель финансирования бюджетополучателей, центральной идеей которой является выделение средств на приобретение имущества, с учетом критериев распределения объема и оценки выполнения ключевого критерия финансирования, соответствия финансирования установленным правилам, непрерывности совершенствования процесса финансирования, учета фактора времени при финансировании, ответственности за результаты финансирования.

5. На основе анализа международных стандартов сформулирована концепция государственного аудита, в рамках которой создается информационная база принятия стратегических решений по контролю над потоками бюджетных средств с целью обеспечения повышения результативности бюджетных расходов и контроля соответствия финансовых и материальных потоков.

6. Разработана сетевая модель управления процессом государственного

аудита с учетом фактора времени при выполнении контрольных мероприятий, позволяющая скоординировать действия структурных подразделений органа государственного аудита.

7. Сформированы общая методика проведения проверок бюджетополучателей, основанная на пооперационном подходе к процессу государственного аудита, методика аудита эффективности, увязанная с системой показателей эффективности деятельности бюджетополучателей и включающая проверку эффективности использования федеральных ресурсов, в т.ч. нематериальные активы, что особенно важно при аудите научных и проектно-конструкторских организаций.

8. Разработана система показателей эффективности деятельности бюджетополучателей, состоящая из трех групп показателей: достижения социальных результатов; достижения прямых результатов деятельности и эффективности использования ресурсов. Итоговым результатом системы показателей является интегральная оценка эффективности (результативности) деятельности бюджетополучателей. Предложена модель оценки эффективности деятельности бюджетополучателей, учитывающая взаимосвязь государственной бюджетной политики и приоритетов социального развития с системой показателей эффективности деятельности.

9. Классифицированы финансовые нарушения, выявляемые в результате проведения государственного аудита получателей бюджетных средств. Классификация получена в результате обобщения и анализа соблюдения установленных норм и правил в процессе использования бюджетных средств.

***Научная и практическая значимость исследования.*** Научная значимость исследования заключается в развитии методологии, методики и организации государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств, направленная на оценку результативности использования, полноты и своевременности освоения бюджетных средств и целевого использования приобретенного за счет бюджетных средств имущества. Выводы и предложения, содержащиеся в диссертации, направлены на решение научной про-

блемы, имеющей социально-экономическое значение – разработана методология и концепция, предложен комплекс механизмов и инструментов аудита эффективности использования бюджетных средств.

Практическая значимость работы заключается в том, что ее положения ориентированы на широкий круг специалистов по аудиту и пользователей аудиторских услуг. Предложенные теоретико-методологические подходы могут быть использованы для разработки аудиторских стандартов на федеральном и региональном уровнях в целях обеспечения реализации государственных и общественных функций аудита. Практическое значение в частности имеют:

- рекомендации по применению методов признания доходов и расходов,
- результаты анализа состава нефинансовых и финансовых активов, принятых в отечественной и международной практике;
- рекомендации по порядку начисления амортизации при приобретении имущества за счет бюджетных средств;
- метод определения финансового результата бюджетных учреждений.

Предложенная методология и методические решения могут быть использованы органами государственного и муниципального управления при текущем и стратегическом планировании распределения бюджетных средств и контроле за результативностью их использования.

Материалы диссертационного исследования могут быть использованы в преподавании ряда экономических и правовых дисциплин, в системе подготовки и повышении квалификации специалистов.

**Апробация работы.** Разработанные системы показателей эффективности деятельности бюджетополучателей и сетевая модель прошли апробацию и приняты к внедрению в бюджетных учреждениях: ГОУ ВПО «Пермский государственный технический университет», межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 2 по Республике Бурятия, ГУ «Московский центр социально-профессиональной адаптации и переподготовки граждан,

уволенных с военной службы, и членов их семей», Санкт-Петербургское государственное учреждение культуры «Санкт-Петербургский государственный академический театр оперы и балета им. М.П.Мусоргского – Михайловский театр», ГУЗ «Ордена «Знак Почета» Пермская краевая клиническая больница», что подтверждено соответствующими справками.

Основные положения диссертации докладывались на международных форумах, конференциях, семинарах, в том числе на Международной научно-практической конференции «Пробелы в Российском законодательстве» (Н.Новгород, 14-15.09.2007), на Международной научно-практической конференции «Образование, экономика, право: традиции и инновации» (г.Москва, 20-21.11.2007), на Международной научно-практической конференции «V Омские торгово-экономические чтения – 2007» (г.Омск, 20.12.2007).

Материалы диссертации внедрены в практику учебного процесса в Институте государственной службы, Институте сокращенных программ ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» при преподавании дисциплин «Контроль и ревизия», «Государственный финансовый контроль».

**Публикации.** Основные положения диссертации опубликованы в 2-х монографиях и 73 научных статьях общим объемом 74,5 п.л., в том числе 10 статей (4,2 п.л.) в журналах, рекомендованных ВАК.

**Структура работы.** Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, списка литературы и приложений.

*Во введении* обоснована актуальность темы диссертационного исследования, сформулированы его цель, задачи, объект, предмет, научные положения, выносимые на защиту, и практическая значимость работы.

*В первой главе «Теория обращения и учета федеральных бюджетных средств»* рассмотрены стадии бюджетного процесса, его участники, формирование потоков бюджетных средств в ходе бюджетного процесса, особенности учета потоков бюджетных средств, уточнены основные позиции понятийного аппарата государственного аудита, сформирована модель финансирования бюджетополучателей.



*Во второй главе «Теория государственного аудита»* определены сущность и принципы государственного аудита, сформулирована концепция государственного аудита, показано место и роль государственного аудита в системе государственного финансового контроля.

*В третьей главе «Организация государственного аудита»* представлена классификация объектов государственного аудита, рассмотрена организация деятельности субъектов государственного аудита, проведен анализ управления органом государственного аудита, в результате которого сформирована сетевая модель управления процессом государственного аудита с учетом фактора времени при выполнении контрольных мероприятий.

*В четвертой главе «Методология государственного аудита»* раскрыта методология и методы проведения государственного аудита, его информационное обеспечение. На основе анализа данных о соблюдении действующих нормативов и правил, отраженных в материалах проверок бюджетополучателей, предложена классификация финансовых нарушений.

*В пятой главе «Аудит эффективности бюджетополучателей»* раскрыта сущность аудита эффективности, сформирована модель оценки и разработана система показателей эффективности деятельности бюджетополучателей, прописана методика аудита эффективности.

*В заключении* обобщены основные результаты исследования.

## 2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В диссертации изложены следующие основные группы вопросов.

*1. На основе анализа бюджетного процесса предложена схема мониторинга бюджетных потоков, позволяющих сформулировать информационную составляющую государственного аудита и выявлены пробелы в нормативно-правовом регулировании контроля исполнения федерального бюджета.*

Долгосрочный мониторинг расходов федерального бюджета за период 2000 – 2006 гг проведен по данным соответствующих федеральных законов об исполнении федерального бюджета. В связи с реформированием бюджетного процесса и изменением вследствие этого бюджетной классификации, сравнение данных осуществлялось в разрезе аналогичных наименований разделов функциональной классификации расходов бюджетов РФ. Фактические данные распределения федеральных расходов за 2005-2006 гг, осуществленные в ходе реформирования бюджетного процесса, приведены в табл.1.

Таблица 1  
Распределение расходов федерального бюджета в 2005-2006 гг по разделам функциональной классификации расходов бюджетов РФ  
тыс. руб.

Раздел КБКР	Наименование	2005 г <sup>3</sup>	2006 г <sup>4</sup>
01	Общегосударственные вопросы	500 991 568,0	533 150 595,7
02	Национальная оборона	581 144 326,9	681 802 858,0
03	Национальная безопасность и правоохранительная деятельность	450 099 857,7	550 232 761,2
04	Национальная экономика	248 693 500,4	345 005 026,3
05	Жилищно-коммунальное хозяйство	6 905 456,2	52 697 256,5
06	Охрана окружающей среды	4 746 579,9	6 642 021,3
07	Образование	162 121 665,1	212 371 319,5
08	Культура, кинематография и средства массовой информации	47 565 791,4	55 219 714,1
09	Здравоохранение и спорт	88 232 500,2	147 525 028,7
10	Социальная политика	178 258 359,2	201 243 318,2
11	Межбюджетные трансферты	1 245 588 049,1	1 498 913 400,3
	<b>ВСЕГО РАСХОДОВ</b>	<b>3 514 347 654,1</b>	<b>4 284 803 300,2</b>
	<b>ПРОФИЦИТ</b>	<b>1 612 881 279,8</b>	<b>1 994 085 105,2</b>

<sup>3</sup> Источник: Федеральный закон от 09.04.2007 № 41-ФЗ «Об исполнении Федерального бюджета за 2005 г»

<sup>4</sup> Источник: Федеральный закон от 03.04.2008 № 36-ФЗ «Об исполнении Федерального бюджета за 2006 г»

Наиболее наглядно доля расходов по каждому разделу в процентах к общей сумме расходов федерального бюджета за период 2000 – 2006 гг видна на диаграмме (рис.1).



Рис. 1. Доля расходов по отдельным направлениям в общей сумме расходов федерального бюджета РФ

Полнота и эффективность контроля объемов бюджетных потоков в большой степени зависит от нормативно-правового регулирования бюджетного процесса. В результате проведенного анализа выявлены пробелы нормативно-правового регулирования, в частности, отсутствие четких, не позволяющих двойного толкования, определений: «государственный аудит», «нецелевое использование бюджетных средств», «эффективность, результативность, финансовый результат деятельности бюджетополучателей», что требует уточнения понятийного аппарата, используемого в законодательно-нормативных актах. Учитывая, что в действующем нормативно-правовом регулировании РФ движение активов не увязывается с потоками бюджетных средств, за счет которых они приобретены, практически невозможно осуществлять контроль за целью и назначением их использования по всей цепочке пользователей.

## ***2. Уточнение понятийного аппарата государственного аудита получателей бюджетных средств.***

Для повышения эффективности государственного аудита необходим четкий понятийный аппарат, который в настоящее время не прописан в законодательно-нормативной базе и имеет разное толкование в научной литературе, что не позволяет отстаивать интересы государства в ходе судебных процессов, возбуждаемых по инициативе нарушителей бюджетных правовых норм. Поскольку государственный аудит является частью бюджетного процесса, в работе предложено уточнение понятий, составляющих основу бюджетного процесса.

***Бюджетные средства*** – это денежная наличность, эквиваленты денежных средств и иные ресурсы, задействованные в ходе осуществления бюджетного процесса. Денежной наличностью считаются банкноты и монеты и депозиты до востребования. Эквивалентами денежных средств являются высоколиквидные вложения, которые легко могут быть обращены в денежную наличность по усмотрению правительства, а также овердрафты, считающиеся неотъемлемой частью системы управления денежными средствами. При выполнении всех стадий бюджетного процесса осуществляются операции с бюджетными средствами.

***Операцией с бюджетными средствами*** считается операция, в которой один участник бюджетного процесса производит платеж или принимает на себя обязательство, выраженное в денежных единицах, а другое юридическое лицо получает платеж или иной ресурс, также выраженный в денежных единицах.

Операции с бюджетными средствами являются объективной реальностью, которая подлежит управлению и контролю. В процессе осуществления операций с бюджетными средствами возникает понятие «поток бюджетных средств».

***Поток бюджетных средств*** — это денежное выражение движения бюджетных средств, в которых задействованы участники бюджетного про-

цесса, а также других операций, которые оказывают влияние на экономическое положение взаимодействующих сторон и происходят в течение текущего финансового года.

Поток бюджетных средств является предметом контроля государственного аудита. В работе предлагается уточнить понятие «государственный аудит» как самостоятельное направление деятельности органа государственной власти. Анализ опыта США, Канады и других зарубежных стран показывает, что в большинстве стран государственным аудитом занимается специальный орган, миссия которого - поиск путей достижения честного, эффективного управления и полной ответственности правительства. Исходя из вышеизложенного, в работе предложено следующее определение:

*«Государственный аудит – это контроль за распределением и использованием общественных ресурсов, создаваемых за счет федеральных бюджетных средств, а также выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц».*

Целью государственного аудита должен стать контроль федеральных доходов и расходов, служащий общественным интересам, предоставление всем заинтересованным лицам полной и достоверной информации, независимых от политических взглядов результатов анализа и объективных рекомендаций о том, как лучше всего использовать общественные ресурсы.

Объектами государственного аудита являются получатели средств федерального бюджета. Во избежание правовых коллизий при реализации результатов проверок необходимо уточнить понятие «получатели бюджетных средств».

Действующей редакцией Бюджетного Кодекса РФ определены очень узкие рамки получателей бюджетных средств, поскольку под это понятие не подпадают: унитарные предприятия, некоммерческие организации, частные учреждения, коммерческие организации, получающие бюджетные средства в виде субвенций, субсидий, трансфертов и прочих видов перечислений.

Поэтому в работе предлагается под *получателями федеральных бюджетных средств (бюджетополучателями)* понимать юридические лица всех форм собственности, фактически получившие денежные средства из федерального бюджета с указанием целевого назначения в виде кодов бюджетной классификации РФ.

Для формирования методологии государственного аудита необходимо уточнить понятие «финансовое нарушение». Действующая нормативная база не содержит определения финансовых нарушений, расшифровку и количественную оценку которых должны давать контролирующие органы в своей отчетности. Это приводит к разному толкованию и пониманию того или иного вида финансовых нарушений. В научной литературе существует определение финансового нарушения как умышленного действия должностных лиц проверяемого объекта по изменению установленных объемов, направлений и сроков использования государственных ресурсов<sup>5</sup>. Однако умысел является одной из форм вины, согласно Ст. 24 УК РФ, а установление вины – компетенция судебных органов, поскольку в соответствии со Ст. 8. УПК РФ, никто не может быть признан виновным в совершении преступления иначе как по приговору суда.

В результате диссертационного исследования и обобщения практического опыта по проведению ревизий и проверок бюджетополучателей, предложено следующее определение, уточняющее понятие «финансовые нарушения»:

***Финансовое нарушение*** – противоправное действие должностных лиц, выразившееся в неверном применении положений нормативно-правовых актов в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности аудируемых лиц при использовании бюджетных средств.

---

<sup>5</sup> Крикунов А.В. Сущность, организация и перспективы финансового контроля в Российской Федерации / Дис... канд. экон. наук, СПб, 2001. С.17.

### 3. Классификация объектов государственного аудита с учетом их организационно-правовой формы.

Объектами государственного аудита являются бюджетополучатели, классификация которых произведена в зависимости от принадлежности к сектору экономики и от организационно-правовой формы. Схематично классификация объектов государственного аудита изображена на Рис. 2.

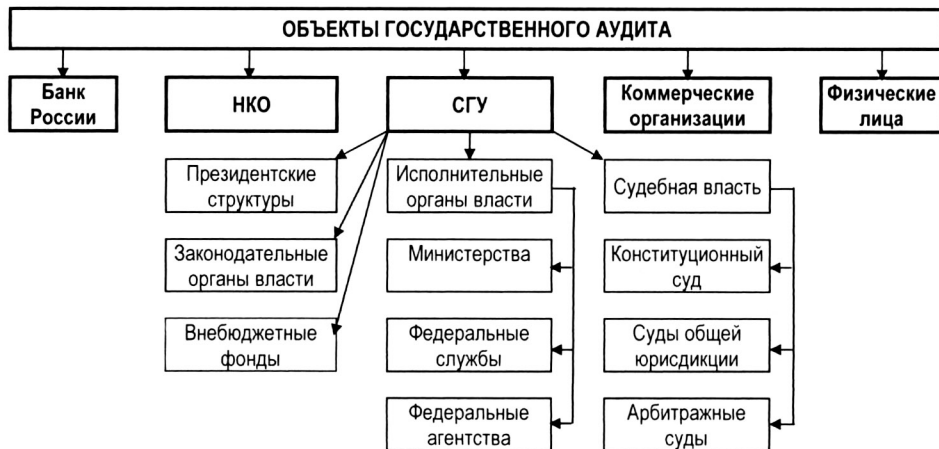


Рис. 2. Классификация объектов государственного аудита

Расшифровка элементов классификации объектов государственного аудита приводится ниже не в порядке приоритета, а в порядке их схематичного расположения.

**Банк России** согласно Ст. 164 БК РФ является участником бюджетного процесса на федеральном уровне. В соответствии с п.2 Ст.155 БК РФ и п.6 Ст.4 Федерального закона от 10.07.2002 N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" Банк России осуществляет обслуживание счетов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации посредством проведения расчетов по поручению уполномоченных органов исполнительной власти и государственных внебюджетных фондов, на которые возлагаются организация исполнения и исполнение бюджетов. Банк

России подлежит государственному аудиту с согласия Национального банковского совета.

**Некоммерческие организации (НКО).** Согласно Ст. 2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях", некоммерческой организацией является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками. К сектору некоммерческих организаций относятся также автономные и бюджетные учреждения, не входящие в сектор государственного управления.

**Сектор государственного управления (СГУ)** состоит из организаций, выполняющих функции государственного управления в качестве своего основного вида деятельности. В сектор государственного управления включаются все ветви государственной власти: законодательная, судебная и исполнительная. Структура исполнительных органов на федеральном уровне изображена на схеме в соответствии с указом Президента РФ от 12.05.2008 № 724 «Вопросы системы и структуры федеральных органов исполнительной власти».

В сектор государственного управления входят и внебюджетные фонды как особый вид организаций, деятельность которых состоит в обеспечении функционирования одной или нескольких программ социального обеспечения.

**Коммерческие организации** – юридические лица, имеющие основной целью деятельности извлечение прибыли и организационно-правовую форму ОАО, ЗАО, ООО, ЧП и др. Как объекты государственного аудита такие коммерческие организации являются получателями субсидий, субвенций и прочих трансфертов из федерального бюджета.

**Физические лица** – физические лица, получившие федеральные бюджетные средства. В этот блок включены физические лица и индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в установленном порядке и осущест-



вляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств (п.2 Ст.11 НК РФ).

#### ***4. Модель финансирования получателей бюджетных средств.***

Концепция достижения эффективности использования финансирования и ее применение осуществляется в различных целях:

- \* Введение управленческой ответственности за действие;
- \* Внедрение стратегии, ориентированной на результат;
- \* Разработка и утверждение стандарта подотчетности (индивидуально и ведомственно) для ведущих чиновников.

Эта концепция соответствует превалированию "управленческого" (причины для внутренней производительности) значения государственного сектора над "административным" (бюрократическим). Общее будущее для государственного сектора состоит в переходе от политической подотчетности к управленческой подотчетности в достижении общественного благосостояния.

Поскольку финансирование – это непрерывный и повторяющийся из года в год процесс, модель финансирования представляется в работе в виде диаграммы, изображенной на рис.3. Центральной идеей модели финансирования является выделение бюджетных средств на приобретение и использование государственного имущества, причем в его состав включаются не только основные средства, но и нематериальные и произведенные активы.

Функционирование модели финансирования возможно при выполнении следующие условий:

- \* Все операции с бюджетными средствами регистрируются и подчиняются всем законам и регламенту.
- \* Все активы и обязательства, которые фактически существовали на момент начала финансирования, учтены.
- \* Все активы и обязательства, приобретенные в течение периода финансирования, зарегистрированы.

- \* Все активы и обязательства эффективно используются по назначению.
- \* Обеспечена сохранность и правомерность использования всех активов.
- \* Вся финансовая информация представлена в надлежащей форме и соответствует установленным требованиям.



Рис. 3. Модель финансирования бюджетополучателей

Расшифровка элементов модели финансирования приведена в Табл.2.

Таблица 2

Планирование объема финансирования	Критерий распределения объема финансирования	Соответствие финансирования правилам	Непрерывное совершенствование процесса финансирования	Учет фактора времени при финансировании	Оценка выполнения ключевого критерия финансирования	Ответственный за финансирование и механизм его отзыва
Распределение объема финансирования по получателям и по времени	Формулировка цели и задач финансирования на основе предпочтений, т. е. выделяя задачи первостепенной важности развития общества	Определение неточностей исполнения и возможности для усовершенствования	Автоматизация процесса управления и получения информации	Получение информации в масштабе реального времени	Анализ средств управления, их строения и ключевых финансовых процессов	Отчет ответственного за финансирование
Перечень получателей в зависимости от общественной необходимости	Определение степени заинтересованности общественных групп в достижении результатов, насколько принимаемое решение согласуется с доминирующими в обществе представлениями о справедливости	Контроль процесса финансирования и отображение данных о финансовых и материальных потоках	Непрерывный контроль целей и осуществление действенных корректировок при необходимости	Отслеживание в масштабе реального времени фактов наличия несвоевременного финансирования и недофинансирования	Оценка рисков проекта	Анализ на соответствие отчета ключевым показателям и критериям
Определение объема предоставляемого финансирования по общественным нормам	Определение и использование ключевых показателей и индикаторов финансирования	Выделение системы документов, процесса и взаимозависимости данных	Управление ключевыми показателями и индикаторами	Оценка продолжительности замедления финансирования	Выявление неточностей документа и возможностей для усовершенствования	Отстранение от руководства при недостижении заданных параметров
Планирование не только на год, но и среднесрочное и долгосрочное	Критерий эффективности финансирования - максимизации экономической эффективности решений о финансировании	Определение достоверности данных финансовой отчетности	Непрерывное совершенствование технологии финансовых управленческих процессов	Сокращение времени на пересмотр бюджетных расходов	Предварительный анализ или обзор предыдущего результата	
Исходные данные при определении объема финансирования должны быть полными, последовательными, и надежными	Политическая осуществимость поставленных целей, соблюдение баланса между разными аспектами справедливости и оптимальным использованием ресурсов государства	Определение ключевых моментов, оценивающих влияние политики на управление	Использование данных для контроля за использованием финансирования	Сокращение времени на реализацию конкретных действий государственными службами, ответственными за осуществление финансирования	Сообщение результатов групп оценки	
Определение объема финансирования при использовании иерархического метода в результате кластерного анализа данных бюджетов прошлых лет		Определение риска нарушения установленных правил	Интегрированная архитектура систем. Длительная стимуляция персонала	Создание механизма, позволяющего сократить промежутки времени между моментом принятия решения и моментом, когда принятые меры начнут давать результат		

Достижение целей финансирования должно отражаться следующими показателями: эффективность использования ресурсов юридического лица; надежность финансирования, включая информацию об исполнении бюджета; соответствие действующим законам и инструкциям.

При этом должна быть обеспечена разумная гарантия относительно предотвращения или быстрого обнаружения неправомерного приобретения, использования, или реализации активов бюджетополучателей.

### ***5. Концепция государственного аудита.***

Контроль за распределением и использованием бюджетных средств должен обеспечивать уверенность, что бюджетополучатели достигают целей, поставленных при их обеспечении ассигнованиями. Концепция эффективного государственного аудита основывается на следующих основных принципах:

- обеспечение повышения результативности бюджетных расходов;
- контроль взаимосвязи финансовых и материальных потоков;
- поддержание непрерывности контрольных действий;
- эффективное управление работниками;
- обеспечение гарантии качества контроля.

***Концепция государственного аудита*** опирается на то, что государственный аудит осуществляется непрерывно в процессе движения бюджетных средств, проводится высококвалифицированными специалистами, влияет на обеспечение сохранности и эффективности использования государственных ресурсов, способствует своевременному обнаружению и предотвращению финансовых нарушений.

Главные администраторы должны быть ответственны перед обществом и подотчетны общественности в части совершенных ими действий и достижении определенных результатов. Государственный аудит - ключевой элемент в совершенствовании работы правительства в части ответственности перед обществом. Государственный аудит позволяет сформулировать ин-

формацию о результатах государственных программ или операций, а также эффективности государственного управления.

Государственный аудит должен обеспечить:

- Эффективность и полноту включения операций по использованию общественных ресурсов.
- Надежность и достоверность финансовых отчетов, включая информацию об исполнении бюджета и другой отчетности для внутреннего и внешнего использования.
- Выполнение действующих законов и инструкций.

Важная составляющая достижения этих целей – обеспечение сохранности государственных ресурсов не только в части основных средств, но и нематериальных и непроектных активов. Государственный аудит должен быть предназначен для обеспечения предотвращения или обнаружения неправомерного использования или размещения государственных ресурсов.

#### ***6. Сетевая модель управления процессом государственного аудита с учетом фактора времени.***

Для системного и последовательного повышения эффективности государственного аудита, необходимо иметь адекватную модель того, как осуществляется управление процессом государственного аудита, какие изменения и в какой последовательности нужно внести в систему управления.

Наиболее приемлемым для фиксации логических отношений (зависимостей) между разными работами и событиями является составление сетевой диаграммы.

Сетевая диаграмма должна быть вписана во временные рамки, то есть увязана со сроками и протяженностью процессов контроля бюджетных средств. В этом случае сетевая диаграмма будет выглядеть в виде графика, в котором по оси Y – наименование или шифр бюджетополучателей, по оси X – события, при этом событие – порядковый номер месяца нарастающим итогом с начала года, в который должна быть осуществлена проверка. Предмет

(или этапы) проверок представлены в прямоугольниках (рис. 4), в которых должно отображаться: слева - номер проверки, справа - количество дней проверки. Поскольку это временной график, то дата начала работы соответствует начальной границе прямоугольника, а дата окончания – конечной границе прямоугольника (поэтому даты проверки можно и не указывать в прямоугольниках). Поскольку длительность каждой проверки составляет в среднем 20 дней, то целесообразно составлять график на весь текущий финансовый год. Построенный график-диаграмма, изображенный на рис. 4, представляет собой сетевую модель управления процессом государственного аудита.

Базу для формирования сетевой модели составляет пронумерованный перечень проверок бюджетополучателей, подлежащих государственному аудиту.

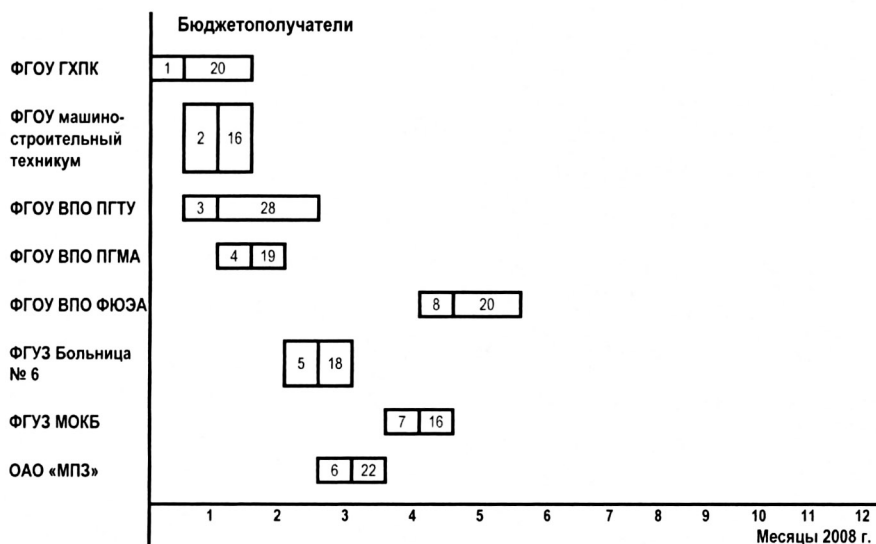


Рис. 4. Фрагмент временной сетевой диаграммы

На запланированный график накладываются фактические данные по выполнению работ (этапов) каждой проверки. На основании фактических

данных можно составлять отчет об отставании, в котором отмечаются только незавершенные работы с указанием количества дней отставания от графика. Фрагмент примера отчета об отставании приведен в табл.3.

Таблица 3

Фрагмент отчета об отставании за март 2008 г.

№ проверки	Наименование бюджетополучателя	Руководитель проверки	Запланированное окончание проверки	Прогнозируемое окончание	Фактическое окончание	Отставание	Комментарии
7	ФГУЗ МОКБ	Иванов И.И.	13.03.08	17.03.08	18.03.08	3 рабочих дня	Из-за болезни 2 проверяющих вследствие эпидемии гриппа
8	ФГОУ ВПО ФЮЗА	Федоров П.М.	28.02.08	05.03.08	05.03.08	4 рабочих дня	Ввиду непредставления полного комплекта первичных учетных документов

Этот отчет полезен для выявления тех текущих и будущих работ, которые могут стать отстающими, и, следовательно, обращает внимание на исправление ситуации. Цель состоит не в том, чтобы использовать данный отчет как инструмент наказания тех, кто несет ответственность, а в том, чтобы навести порядок в сроках достижения результатов.

## ***7. Общая методика проведения проверок и методика аудита эффективности.***

Методика государственного аудита – это совокупность проверочных процедур, соответствующих методологическим основам государственного аудита и позволяющих определить соблюдение как принципов использования бюджетных средств, так и правовых оснований, определенных при выделении этих средств. Общая методика проверок представляет собой последовательность контрольных действий, методы сбора и обработки аудиторских доказательств и выводов, сделанных на основе результатов проверки. Эта методика выполняется в процессе рабочего этапа государственного аудита. Схема процедур методики изображена на Рис. 5.



Рис. 5. Схема процедур общей методики проверок бюджетополучателей

В результате исследования разработана методика аудита эффективности, являющаяся неотъемлемой частью общей методики проверки и состоящая из 4 блоков контрольных процедур, расшифровка которых приведена на рис. 6.

*Методика аудита эффективности* представлена в работе как совокупность контрольных процедур, соответствующих методологическим основам государственного аудита и позволяющих оценить эффективность деятельности проверяемого лица. При аудите эффективности проверяется соблюдение выработанной стратегии отрасли, к которой относится аудируемое лицо, принципов использования бюджетных средств, т.е. методика аудита эффективности - это последовательность действий, направленных на про-



верку того, насколько использование бюджетных средств служит выполнению социальных задач, поставленных перед бюджетополучателями.

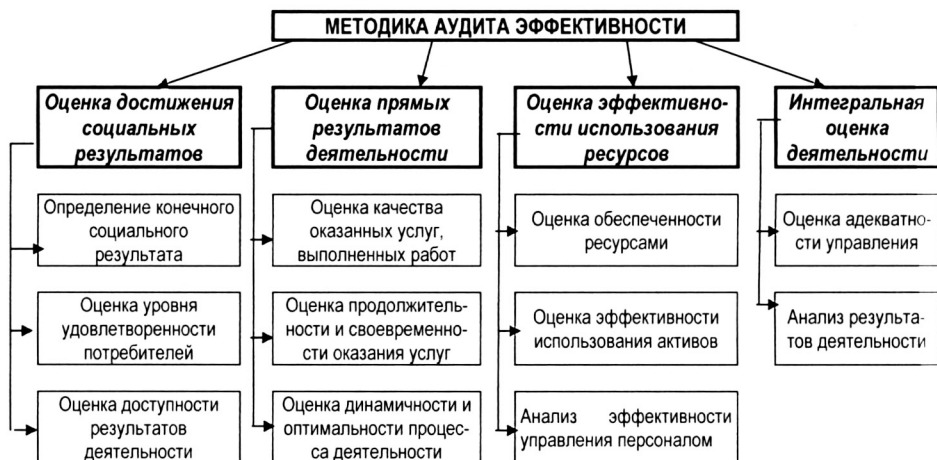


Рис. 6. Схема процедур методики аудита эффективности

Предлагаемая методика аудита эффективности получателей федеральных бюджетных средств может стать залогом лучшего их использования и получения реальной отдачи от их освоения, что в условиях расширения государственных социальных программ, формирования государственных корпораций и выделения государственной помощи является важной народно-хозяйственной задачей.

#### **8. Система показателей и модель оценки эффективности деятельности бюджетополучателей.**

Контроль за реализацией цели бюджетной политики можно обеспечить только в том случае, если существуют количественно измеряемые показатели, сигнализирующие управленцам об эффективности использования бюджетных средств. Такая система показателей должна определять и ясно представлять последовательность гипотез и концепцию причинно-следственной

связи между показателями, измеряющими результаты деятельности, и теми внутренними движущими силами, которые привели к этим результатам. Каждый показатель, включенный в систему, должен представлять собой звено той цепи причинно-следственных зависимостей, которая связывает стратегию конкретного бюджетополучателя и стратегию бюджетной политики государства. Показатели, отобранные для оценки состояния в различных аспектах деятельности, должны не только отражать прогресс в конкретной области, но и обеспечивать реализацию общей миссии и комплексной стратегии бюджетной политики.

Отсутствие информации о применении системы показателей не позволяет понять как эта система может и должна использоваться в оценке эффективности деятельности бюджетополучателей, составлении бюджета и других контекстах. С этой целью необходимо осуществлять контроль и оценку достижения показателей в ходе аудита эффективности.

Результаты аудита эффективности могут быть использованы при разработке (корректировке) бюджетной политики, при определении целей и объемов финансирования. Результаты аудита эффективности могут дать представление о том, как сформулировать, описать и использовать систему показателей в той мере, которая совместима с государственной бюджетной политикой и приоритетами социального развития.

Таким образом, система показателей, служащая мерой измерения эффективности деятельности бюджетополучателей, должна быть увязана с государственной бюджетной политикой и приоритетами социального развития, с результатами аудита эффективности, являющегося неотъемлемой составной частью государственного аудита. Эта взаимосвязь отражена в модели оценки эффективности, изображенной на рис. 7.

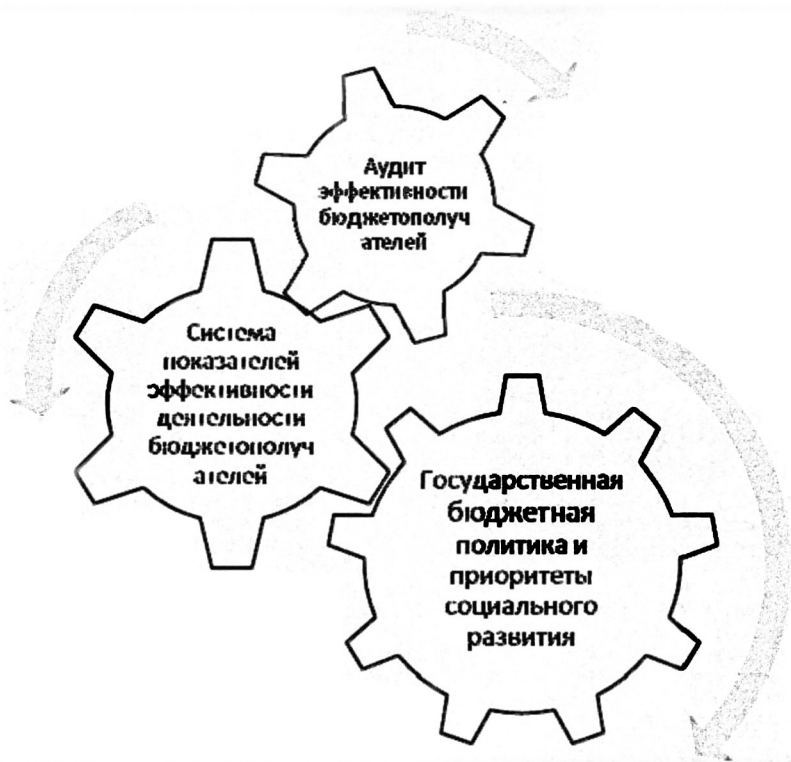


Рис. 7. Модель оценки эффективности деятельности бюджетополучателей

При определении эффективности деятельности следует, во-первых, рассматривать соответствие полученного результата поставленной социально-экономической цели, а также степень этого соответствия; во-вторых, как достижение поставленной цели связано с уровнем организации процесса деятельности бюджетополучателей и, в-третьих, с определенными объемами использования ресурсов, которые желательно оптимизировать. Таким образом, систему показателей эффективности деятельности можно разделить на три группы: показатели достижения социальных результатов; показатели достижения прямых результатов деятельности и показатели эффективности использования ресурсов (табл.4).

Таблица 4

## Система показателей эффективности деятельности бюджетополучателей

ПОКАЗАТЕЛИ			
достижения социальных результатов	достижения прямых результатов деятельности	эффективности использования ресурсов	интегральные
<p>Удовлетворенность населением услугами, оказанными бюджетополучателями (% от числа опрошенных);</p> <p>Уровень выполнения государственного заказа на оказание государственных (муниципальных) услуг;</p> <p>Доход бюджета в расчете на рубль вложенных бюджетных средств;</p> <p>Индекс превышения среднестатистического объема платных услуг относительно прожиточного минимума;</p> <p>Доступность для населения результатов деятельности бюджетополучателей.</p>	<p>Соответствие результативности предоставляемых бюджетных услуг стандартам результативности этих услуг;</p> <p>Средняя продолжительность оказания услуг бюджетополучателями за счет бюджетных средств;</p> <p>Объем незавершенных работ, услуг за счет предоставленных бюджетополучателю бюджетных средств</p> <p>Величина финансового результата.</p>	<p>Уровень обеспеченности ресурсами;</p> <p>Уровень использования активов, приобретенных за счет бюджетных средств;</p> <p>Удельный вес потерь ресурсов в процессе доведения их до потребителей;</p> <p>Доля объема инвестиций в основной капитал в общей сумме полученных бюджетных средств;</p> <p>Отношение среднемесячной номинальной начисленной заработной платы работников проверяемого бюджетополучателя к среднемесячной заработной плате работников, занятых в соответствующей сфере экономики.</p>	<p><math>ЭД = \sum (K \times P_i)</math></p> <p>ЭД – интегральный показатель эффективности деятельности бюджетополучателя,</p> <p>K – весовой коэффициент,</p> <p>P<sub>i</sub> – сводный показатель каждой группы:</p> <p>P<sub>1</sub> – уровень достижения целей деятельности;</p> <p>P<sub>2</sub> – уровень выполнения процесса деятельности;</p> <p>P<sub>3</sub> – уровень объема использования ресурсов.</p>
<p>Оценка отклонений качества оказанных бюджетных услуг от стандартов качества бюджетной услуги.</p> <p>Информация о соблюдении стандартов качества используются при:</p> <p>1) определении порядка ранжирования бюджетных учреждений и иных организаций, предоставляющих бюджетные услуги;</p> <p>2) формировании и размещении государственного заказа на данные бюджетные услуги;</p> <p>3) принятии мер воздействия (или мер ответственности) на руководителей и исполнителей бюджетных учреждений и иных организаций, допускающих отклонения от установленных стандартов качества при предоставлении бюджетных услуг.</p>	<p>Расчет среднеарифметического показателя оптимальных значений оценочных показателей стандарта качества с учетом максимально допустимых отклонений по каждой бюджетной услуге, предоставляемой бюджетным учреждением (K):</p> $K = \frac{n}{\sum_{i=1}^n (100 - \max \Delta_i) / n}$ <p>n – количество показателей стандарта качества бюджетной услуги;</p> <p>maxΔ – максимально допустимый % отклонения от оценочного показателя стандарта качества предоставления бюджетной услуги по норме.</p>	<p>1. При определении объема финансирования бюджетополучателей учитывается стимулирующая надбавка:</p> $CH = \Phi_1 - \Phi_2,$ <p>CH – сумма стимулирующей надбавки (скидки) за качество оказания соответствующих услуг по главному распорядителю бюджетных средств;</p> <p>Φ<sub>1</sub> – объем бюджетных средств на предстоящий финансовый год, рассчитанных с учетом показателя качества K;</p> <p>Φ<sub>2</sub> – объем бюджетных средств на предстоящий финансовый год, рассчитанные без учета показателя качества K.</p> <p>2. Уровень соблюдения норм расходования ресурсов, установленных регламентирующими документами</p>	$So = \sum_{i=1}^n \frac{K_i}{Nz \times Pp_i}, \text{ где}$ <p>So – сводная оценка;</p> <p>K – значение оценочного показателя стандарта качества по факту (в %);</p> <p>Nz – оценочный показатель стандарта качества по норме (в %);</p> <p>Pp – приоритетность каждого оценочного показателя качества бюджетной услуги в общей оценке показателей стандарта качества по бюджетной услуге.</p>

**Первая группа показателей:** показатели достижения социальных результатов, при оценке которых должно быть предусмотрено разнообразие оценки деятельности бюджетополучателей. Предоставление общественных услуг бюджетополучателями — это деятельность, которая должна удовлетворять нескольким критериям, иногда взаимоисключающим, что требует поиска компромисса. Поэтому продукт организации может быть определен

по-разному и так же по-разному измерен и оценен в зависимости от области функционирования бюджетополучателей.

**Вторая группа показателей:** показатели достижения прямых результатов деятельности. При этом необходимо определить, остаются ли актуальными первоначально заявленные цели и являются ли осуществляемые действия фактически направленными на достижение актуальных целей. Такой анализ обеспечивается путем измерения результатов деятельности. Только по полученным результатам можно судить о том, насколько обоснованно был определен объем необходимых ресурсов или насколько успешно велось управление операциями по их использованию. Одним из основных показателей в этой группе является финансовый результат, модель формирования которого представлена в работе.

**Третья группа показателей:** показатели эффективности использования ресурсов. Для этой цели используются показатели, характеризующие эффективность использования ресурсов, оценка которой может быть осуществлена различными методами. При этом оценивается эффективность использования разнообразных ресурсов, необходимых бюджетополучателям при осуществлении деятельности за счет бюджетных средств. Одним из ключевых в этой группе показателей является уровень использования активов, приобретенных за счет бюджетных средств. При разработке системы показателей эффективности деятельности бюджетополучателей, использовались индикативный, ситуационный, поведенческий, приоритетный и критериальный подходы.

Итогом формирования системы показателей служит интегральный показатель, представляющий собой сводную характеристику системы показателей. Формула расчета интегрального показателя может быть различной – от простого сложения значений показателей до интеграла от функции, аргументом которой являются показатели. Выбор формулы расчета может быть сделан в зависимости от количества показателей, разносторонности деятельности бюджетополучателей и пр. факторов. В каждой сфере деятельности бюд-

жетополучателей необходимо разрабатывать специфические показатели, характерные для данной отрасли.

При оценке выполнения целевых программ, особое внимание следует обращать на: приоритетный характер проблемы, предлагаемой для программного решения; обоснованность, комплексность и экологическую безопасность программных мероприятий, сроки их реализации; вид средств, привлеченных для реализации программы; эффективность осуществления программы; социально-экономическую эффективность программы в целом, ожидаемые конечные результаты реализации программы и ее влияние на структурную перестройку экономики России. Для контроля финансирования целевых программ за счет средств федерального бюджета проверяется перечень федеральных целевых программ, профинансированных за счет средств федерального бюджета, и объемы их финансирования. Последовательность контрольных процедур государственного аудита целевых программ в виде блок-схемы представлена на рис.8.

В случае несоответствия результатов выполнения целевой программы целевым индикаторам и показателям эффективности, предусмотренным утвержденной целевой программой, в отчете об аудите могут быть сформулированы предложения:

а) о корректировке целей и срока реализации целевой программы, перечня программных мероприятий;

б) о смене государственного заказчика (государственного заказчика-координатора) целевой программы, об изменении форм и методов управления реализацией целевой программы;

в) о сокращении финансирования целевой программы за счет средств федерального бюджета на очередной финансовый год;

г) о досрочном прекращении реализации целевой программы с соблюдением процедур расторжения договоров (соглашений);

д) о принятии в установленном порядке мер к руководителю целевой программы.

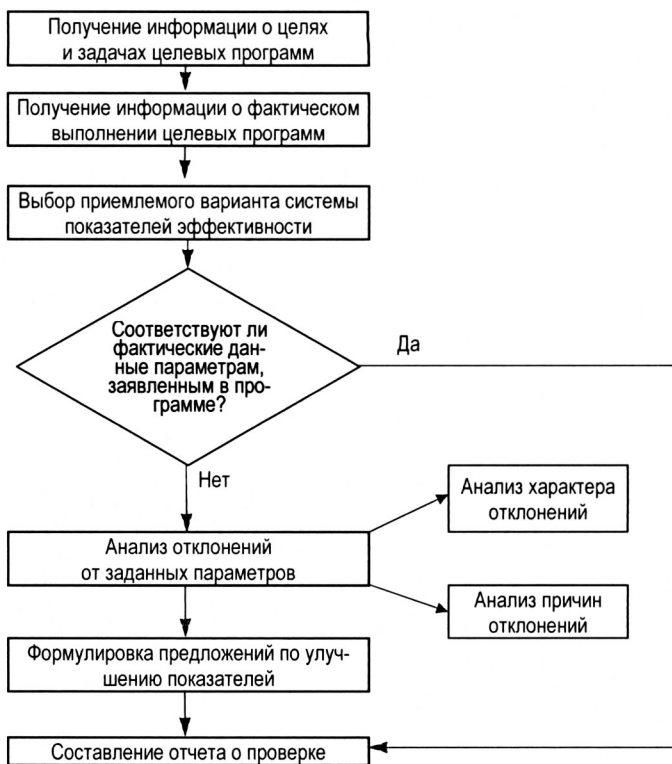


Рис. 8. Последовательность процедур государственного аудита целевых программ

### ***9. Классификация финансовых нарушений, выявляемых в результате проведения государственного аудита получателей бюджетных средств.***

Необходимость классификации финансовых нарушений вызвана их значительным объемом. Так, за 2005 год Счетной палатой РФ и Росфиннадзором в совокупности выявлено финансовых нарушений на общую сумму 291 565,64 млн руб., что составляет 8,3% от общей суммы расходов федерального бюджета, а за 2006 г. – 6,4% соответственно<sup>6</sup>.

Нарушения бюджетного законодательства в зависимости от наличия

<sup>6</sup> Источники: <http://www.ach.gov.ru/results/reports/>, <http://www.rosfinnadzor.ru/catalog.aspx?Id=1130>

общественного вреда можно подразделить на формальные и существенные.

**Формальные нарушения** – это нарушения подзаконных нормативных актов, не приводящие к финансовому ущербу бюджетной системе.

**Существенные нарушения** – это нарушения нормативно-правовых актов, приводящие к материальному ущербу бюджетной системе. За существенные нарушения применяются различного рода санкции: административные, финансовые, уголовные. Классификация существенных финансовых нарушений, встречающихся при проведении контроля бюджетополучателей, представлена на рис. 9.



Рис. 9. Классификация существенных финансовых нарушений

В зависимости от вида нарушений, финансовые нарушения можно подразделить на две группы: организационные и методические.

Организационные финансовые нарушения вызваны недостатками в организации бухгалтерского учета, а методические – несоблюдением действующей нормативно-правовой базы. При этом, организационные финансовые нарушения являются в основном формальными финансовыми нарушениями, а методические – существенными.



### 3. ПЕРЕЧЕНЬ ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

#### *Монографии*

1. Антипова Т.В. Ревизии бюджетополучателей. Организация и методология. Анализ последствий. – Пермь: ООО «Гармония», 2005 (16 п.л.).
2. Антипова Т.В. Аудит бюджетополучателей. – Новосибирск: САФБД, 2008 (19,8 п.л.).

#### *По перечню ведущих рецензируемых научных журналов и изданий в порядке, согласованном с ВАК*

Антипова Т.В. Универсальная методика проведения ревизии в образовательных учреждениях // Финансы. – 2004. - №1-2 (0,9 п.л.).

Антипова Т.В. Правила применения нормативных правовых актов // Право и экономика. – 2004. - № 11 (0,4 п.л.).

Антипова Т.В. «Черная дыра» в бюджетном законодательстве // «Черные дыры» в Российском законодательстве. – 2005. - № 1 (0,1 п.л.).

Антипова Т.В., Чернавин М.В. Фактор времени при взаимодействии производителей с поставщиками // Аудит и финансовый анализ. – 2006. - № 3 (0,3 п.л.).

Антипова Т.В. Уголовная ответственность бюджетополучателей // «Черные дыры» в Российском законодательстве. – 2007. - № 2 (0,2 п.л.).

Антипова Т.В. Формирование финансового результата бюджетных учреждений // Аудит и финансовый анализ. – 2008. - № 2 (0,5 п.л.).

Антипова Т.В. Классификация объектов государственного аудита и система показателей эффективности их деятельности // Бизнес в законе, № 2, 2008 (0,5 п.л.).

Антипова Т.В. Мониторинг расходов федерального бюджета // Управленческий учет. – 2008. - № 4 (0,4 п.л.).

Антипова Т.В. Модель финансирования получателей бюджетных средств // Вестник Самарского государственного экономического универси-

тета. – 2008. - № 2(40) (0,7 п.л.).

Антипова Т.В. Методика аудита эффективности // Экономические науки. – 2008 - № 8 (0,5 п.л.).

*Другие научные публикации*

Положения докторской диссертации отражены в других 62 публикациях общим объемом 34,5 п.л., в т.ч. авторский объем – 31,0 п.л.

---

Принято к исполнению 05/11/2008  
Исполнено 07/11/2008

Заказ № 3370  
Тираж 120 экз

ООО «СМСА» ИНН 7725533680  
Москва, 2й Кожевнический пер., 12  
+7 (495) 255-7060 [www.cherotype.ru](http://www.cherotype.ru)



10 2